

《研究ノート》

カレント・コスト会計における棚卸資産取引の処理

長 谷 川 哲 嘉

I はじめに

今日、インフレーション下において、時価主義会計の導入がジャーナリズムを賑わしているが、時価主義という場合、どのような時価主義を採用するかについて意見の対立があり、各国ともその導入・制度化について議論が続いている。

アメリカとイギリスでは、石油ショック後のインフレーションに対処するため、当初、一般物価水準会計の導入が、職業会計士団体から提案され、アメリカでは実施直前まで行ったのであるが¹⁾、近時の傾向は、この一般物価水準会計の有用性について疑問が高まり、これに替えて、カレント・コスト会計が提案され、制度化される方向にある²⁾。

ところで、このカレント・コスト会計(current cost accounting)は、エドワーズとベルによってその体系が確立されたものといつてよいであろう³⁾。すなわち、

1) アメリカでは、FASBが、1974年12月末に *Exposure Draft: Financial Reporting in Units of General Purchasing Power* を公表し、1976年1月1日より始まる事業年度から、一般物価水準会計を実施することとした(*Ibid.*, p. 18)。しかし、その後、1976年6月3日に実施の延期を表明し、今日に至っている。

また、イギリスでも、1974年に、ICAEWから、*Accounting for Changes in the Purchasing Power of Money: Provisional statement of standard accounting practice No. 7 (SSAP 7号)* が公表された。

2) アメリカでは、SECが、1976年12月25日以降に終了する事業年度から一定規模の企業に対して、特定項目の取替原価情報の開示を義務づけ、現在実施されている。拙稿「SEC 会計連続通牒190号：取替原価情報の開示」『企業会計』1970年10月号(28巻11号) 101-112ページ。

また、イギリスでも、1975年秋にいわゆるサンディランズ報告書(Inflation Accounting Committee, *Inflation Accounting*, Her Majesty's Stationery Office, 1975)で、カレント・コスト会計が主張され、また1976年秋に、Inflation Accounting Steering Group, ASC, *Current Cost Accounting*, Exposure Draft No. 18, 1976が公表され、カレント・コスト会計が優勢となりつつある。

3) E. O. Edwards and P. W. Bell, *The Theory and Measurement of Business Income*, University of California Press, 1961. 伏見 多美雄・藤森三男 訳編

個別資産のカレント・コストによる再評価のみを独立に取り扱うことなく、そのカレント・コストが求められる資産・負債(社債)をすべて再評価し、その結果を、複式簿記の機構を通じて処理し、損益計算と財政状態の計算に有機的に組み込むという形で体系化したという意味においてである。

カレント・コスト会計においては、カレント・コストそれ自体の算定(測定)の問題がよく採りあげられ、論じられる。しかし、この問題は、具体的適用上の問題であって、理論上の問題点とはいえない。それ以前に、計算構造的ないし処理方法について検討しなければならない問題がいくつかある。償却資産について、そのカレント・コスト減価償却費の計算を、理論的には、期首と期末のカレント・コストの平均額を基礎価額として行うとする考え方について、根本的な意見の相違はない。ただし、バックログの取り扱いと処理について見解の相違はあるにせよ、当期の損益計算の結果についての違いはないといつてよい。

これに対して、棚卸資産のカレント・コスト売上原価(または払出原価)の計算については、見解の相違がある。例えば、最近出版された、J. A. ラーゲイ III 世と J. L. リビングストーン両教授は、彼等の著書⁴⁾において、エドワーズとベルの考え方を基礎にするとしながらも、エドワーズとベルの方式と異なった計算方式によってカレント・コスト売上原価を算定している。その結果、当然、数値の違いが生ずることとなるが、その理由や論拠は明示されていない。また、サンディランズ報告書のカレント・バリュー売上原価の計算方式も、また別の方式である。

本稿は、カレント・コスト売上原価の計算と、原価節約の発生・実現・未実現の計算、および勘定記入に

『意思決定と利潤計算』日本生産性本部、1964。ただし、エドワーズとベルは、このカレント・コスト会計を提案したのではなく、さらに一般物価水準の修正を含んだ会計システムを提唱している。

4) J. A. Largay III and J. L. Livingstone, *Accounting for Changing Prices*, John Wiley & Sons Inc., 1976.

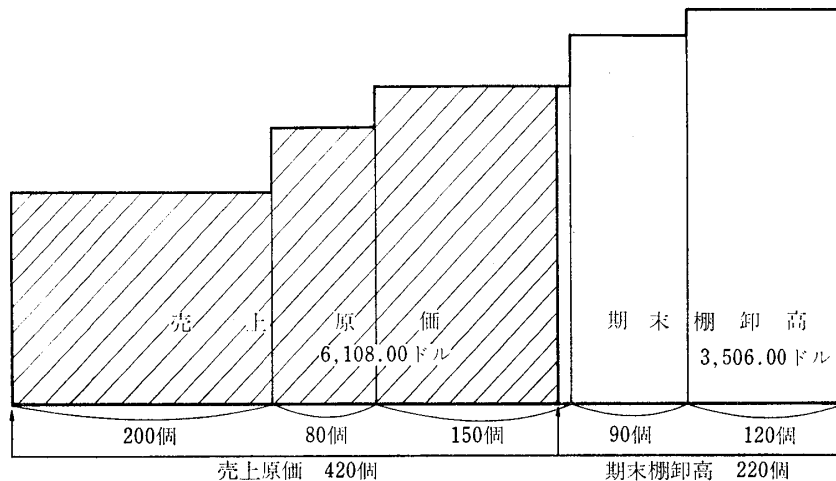


図 1

ついて、各見解を比較検討し、それらの結果を基礎に私案を展開することを目的とするものである。

II カレント・コストによる売上原価と原価節約の計算

1. ラーゲイ三世とリビングストーン方式

ラーゲイ三世とリビングストーン両教授の設例は、次のとおりである⁵⁾。

数量	単価	合計
19x6 年期首棚卸高		
1/1 20	14.00ドル	2,800.00ドル
仕入高		
3/1 80	14.75	1,180.00
5/15 150	15.20	2,280.00
8/29 90	15.80	1,422.00
12/1 120	16.10	1,932.00
440		6,814.00
期末棚卸高.....220		
前期12月31日の仕入価格=14.45ドル		
当期12月31日の仕入価格=14.75ドル		

ここで、棚卸資産の原価配分の方法として、先入先出法を採ると、歴史的 原価基準の売上原価は、420 個で6,108.00ドル、期末棚卸高は、220個で3,506.00ドルと計算される。これを図解すれば、図1となる。

さて、この歴史的 原価基準の数値を、カレント・コストの数値に修正することとなるが、どの時点のカレント・コストをどのように適用するかが問題となる。この点について、両教授は、「理論的には、1単位が販売される各時点でその時の、その1単位のカレン

ト・コストを求め、売上原価として用いるべきである⁶⁾としている。

しかし、この考え方は、実行可能性ないしは具体的適用という点で問題を生ずる。そこで、何らかの仮定を設ける必要があるとして、次のように述べている。

「歴史的 原価会計が、棚卸資産原価の流れに関する仮定 (FIFO, LIFO 等) を設けるのと同様に、取替原価会計は、棚卸資産がいつ販売されたかに関して仮定を設ける。取替原価情報を、期中のすべての日について知ることではないであろう。しかし、棚卸資産の仕入日において、取替原価を明確に知ることができる。もし、企業が、販売日と、その販売日のカレント・コストについてのより正確な仮定に到達することができるならば、より正確な仮定が用いられるべきである。例えば、自動車の販売業者は、販売日に、当該販売されたあらゆる自動車の、その日の取替原価を知りうるかもしれない。彼が、実際の販売日を使うことは実行可能となろう。各企業は、その環境条件の下で、最も正確で実行可能な、販売日に関する仮定について分析を行うべきである⁷⁾」。

そして、両教授は、次のようにしてカレント・コストによる売上原価を計算する⁸⁾。すなわち、販売に充てうる数量 640 個のうち、420 個が販売されたことから、各仕入高の65.6% [=420/640] が販売されたと、仮定するのである。この結果、カレント・コスト売上原価は6,407.70ドルと計算される。

ところで、先の説明「各仕入高の65.6%が販売され

6) Ibid., p. 149.

7) Ibid.

8) Ibid.

(5 Ibid., pp. 145-146.

仕入日	販売された部分	販売数	販売時の取替原価②	合計
3/1	65.6%×280=	184	× 14.75ドル=	2,714.00ドル
5/15	65.6%×150=	98	× 15.20	=1,489.60
8/29	65.6%× 90=	59	× 15.80	= 932.20
12/1	65.6%×120=	79	× 16.10	=1,271.90
カレント・コスト売上原価		420		6,407.70ドル

原注：3/1の金額は、期首棚卸高200個と3/1仕入高80個を合計したものである。

たと仮定する」の意味するところは、カレント・コストが14.75ドルのときに、280個の65.6%が販売され、また、カレント・コストが15.20ドルのとき、150個の65.6%が販売されたと考えるのである。ここで、歴史的な原価の原価配分法として FIFO を採ることから、14.75ドルの商品の280個の残りの部分の払出を無視し、15.20ドルの商品の65.6%を売上原価とすることに若干疑問を抱くことになるかもしれないが、これは、あくまで、14.75ドルの残りが払出され、それを15.20ドルで修正するという点に留意する必要がある。すなわち、12月末の販売について考えると、FIFOにおいては、12/1に仕入れた16.10ドルの商品は実際には払出されたことにはならない。しかし、12月末の販売時点のカレント・コストは16.10ドルであるので、これによってカレント・コスト売上原価を求めるという意味である。

次に、ラーゲイ三世とリビングストーン両教授は、原価節約について次のように計算・分析する⁹⁾。まず、実現原価節約は、カレント・コスト売上原価と歴史的な原価の売上原価の差額として、すなわち、6,407.70－6,108＝299.70ドルと計算される。次に、期末の未実現原価節約は、220個分について次のように求める¹⁰⁾。

数量	12/31の取替原価	歴史的仕入価格	1個当りの値上り額	値上り額合計
120	16.25ドル	16.10ドル	0.15ドル	18.00ドル
90	16.25	15.80	0.45	40.50
10	16.25	15.20	1.05	10.50
220				69.00ドル

原注：もちろん、この69ドルは、取替原価の期末棚卸高(3,575.00ドル)とFIFOの期末棚卸高(3,506ドル)との差額に等しい。

そして、実現可能原価節約(＝当期発生高)は、次の計算式から278.70ドルとなる。

9) *Ibid.*, p. 150.

10) *Ibid.*, p. 151.

$$\text{実現可能原価節約} = \text{実現原価節約} + \text{未実現原価節約の変動}$$

すなわち、

$$278.70 = 299.70 + (21) [=69 - 90]$$

ラーゲイ三世とリビングストーン両教授は、さらに、LIFOと平均法を採る場合についても計算を行っており、この点は、FIFOの計算しか示さなかったエドワーズとベルの考え方をさらに発展させたものとして評価できる。ただ、本稿では、それらの検討は省き、FIFOを採用する場合に限定して、他の見解と比較してゆくこととする。

2. エドワーズとベル方式

先の設例を、エドワーズとベルの方式で計算すると次のようになる¹¹⁾。

- (1) 当期仕入高の加重平均単価を求める。

$$\begin{aligned} &\text{当期仕入高} 6,814 \text{ドル} \div \text{当期仕入個数} 440 \text{個} \\ &= 15.4864 \text{ドル} \end{aligned}$$

- (2) 当期実現可能原価節約を求める。

$$\begin{aligned} &\text{期首分：} 200 \text{個} \times (15.4864 - 14.45) = 207.28 \text{ドル} \\ &\text{期末分：} 220 \text{個} \times (16.25 - 15.4864) = 167.99 \text{ドル} \\ &\quad \quad \quad \underline{\quad \quad \quad} 375.27 \text{ドル} \end{aligned}$$

- (3) カレント・コスト売上原価を求め、実現原価節約を求める。

$$\begin{aligned} &\text{カレント・コスト売上原価} \\ &= 420 \text{個} \times 15.4864 \text{ドル} = 6,504.29 \text{ドル} \end{aligned}$$

実現原価節約

$$6,504.29 - 6,108 = 396.29 \text{ドル}$$

- (4) 期末未実現原価節約を求める。

これは、69ドルで変わらない。

さて、ラーゲイ三世とリビングストーン方式と、エドワーズとベル方式の差異は、どのような原因によるものか、またその意味は何かについて考えてみよう。この点について、ラーゲイ三世とリビングストーン両教授は、エドワーズとベル方式の計算を示していないので、相違点についても何ら説明していない。

ラーゲイ三世とリビングストーン両教授は、カレント・コスト売上原価の算定に当って、販売割合率ともいべき65.6%を求め、これを用いてカレント・コスト売上原価を求めたり、また、実現可能原価節約を

11) Edwards and Bell, *op. cit.*, Chapter V (pp. 135-160). 伏見・藤森、前掲訳編書、第5章(113-134ページ)。

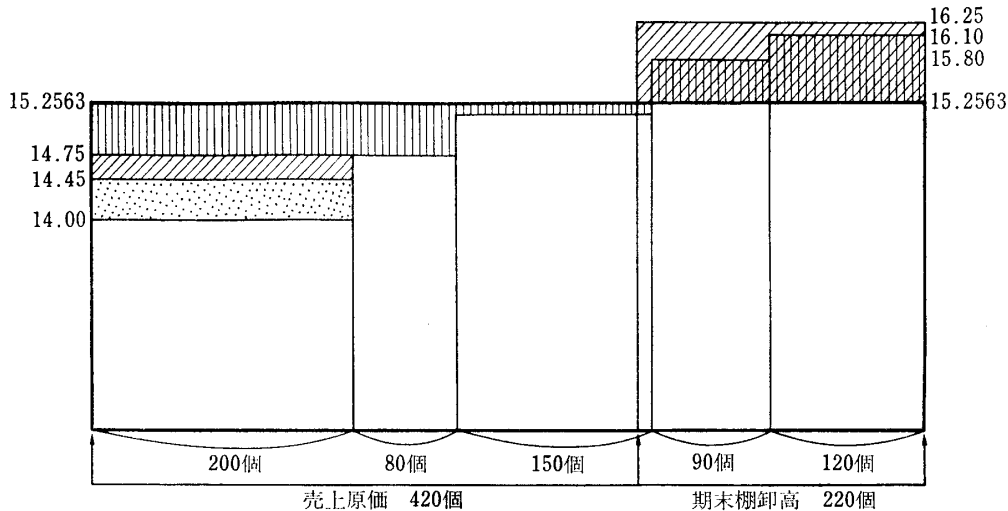


図 2

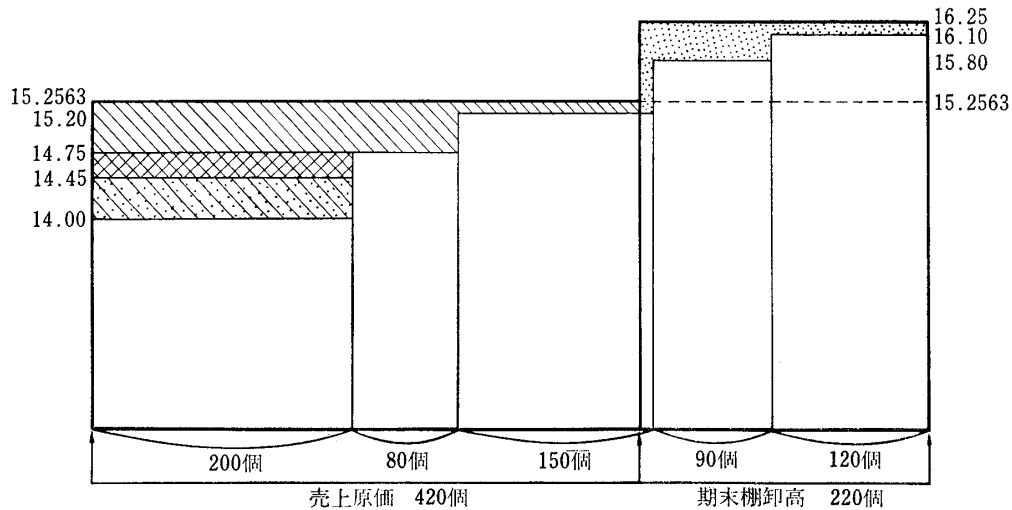


図 3

逆算によって求めるなど、一見すると、エドワーズとベルの方式とかなり違った方式を採るように見られるけれども、よく検討すると、両者の計算についての考え方は全く同じで、ただ、どの数値を使うかの相違であることが解る。この点を、解明するため、次に、ラーゲイ三世とリビングストーン方式を図解してみよう(図2)。

両教授は、各仕入高に65.6%を乗じてカレント・コスト売上原価を求めたが、これは、単に、加重平均単価を求め、これに販売数を乗じた金額に他ならない¹²⁾。

12) いま、 α を販売個数率(販売個数/販売可能個数)、 Q を仕入数量(期首も含む)、 p を仕入単価とする。カレント・コスト売上原価(C. C. G. O. S.) は次のように求められる。

$$\begin{aligned} \text{C.C.G.O.S.} &= \alpha \times Q_1 \times p_1 + \alpha \times Q_2 \times p_2 + \cdots \\ &\quad + \alpha \times Q_n \times p_n \\ &= \alpha(Q_1 \times p_1 + Q_2 \times p_2 + \cdots + Q_n \times p_n) \end{aligned}$$

すなわち、

$$\frac{280 \times 14.75 + 150 \times 15.20 + 90 \times 15.80 + 120 \times 16.10}{280 + 150 + 90 + 120} = 15.2563 \text{ ドル}$$

が、加重平均単価であり、これに420を乗じた、 $420 \times 15.2563 \text{ ドル} = 6,407.65 \text{ ドル}$ が、カレント・コスト売上原価である。

さて、実現可能原価節約の当期発生高について、図2によって考えよう。太枠の部分が原価総額($280 \times 14.75 + 150 \times 15.20 + 90 \times 15.80 + 120 \times 16.10$ と同額)である。そして、縦線の部分は、太枠の部分の外と内の部分が同額で相殺される部分である。とすると、期

$$\text{ここで、} \alpha = \frac{S}{Q_1 + Q_2 + \cdots + Q_n} \quad (S: \text{販売個数})$$

\therefore C.C.G.O.S.

$$= S \times \left[\frac{Q_1 \times p_1 + Q_2 \times p_2 + \cdots + Q_n \times p_n}{Q_1 + Q_2 + \cdots + Q_n} \right]$$

ここで、[] は加重平均単価を示している。

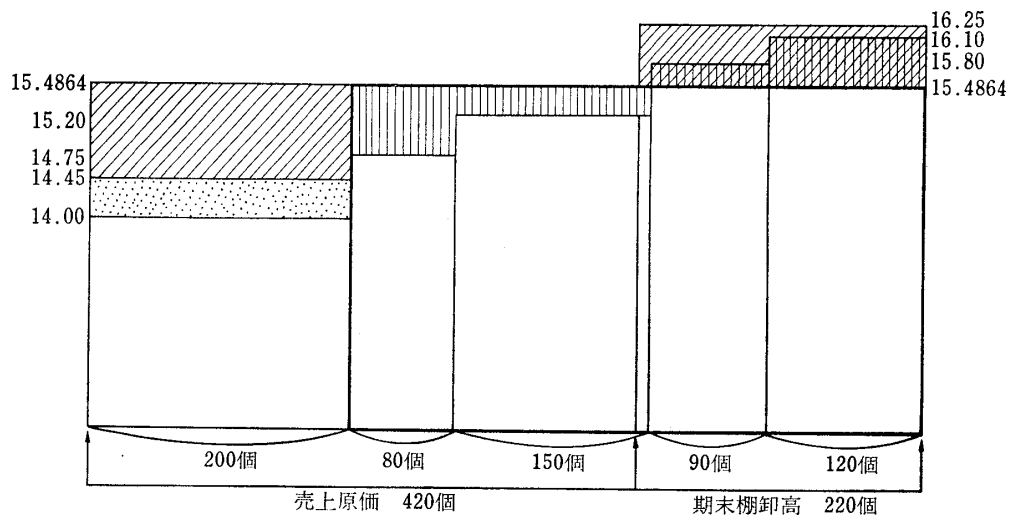


図 4

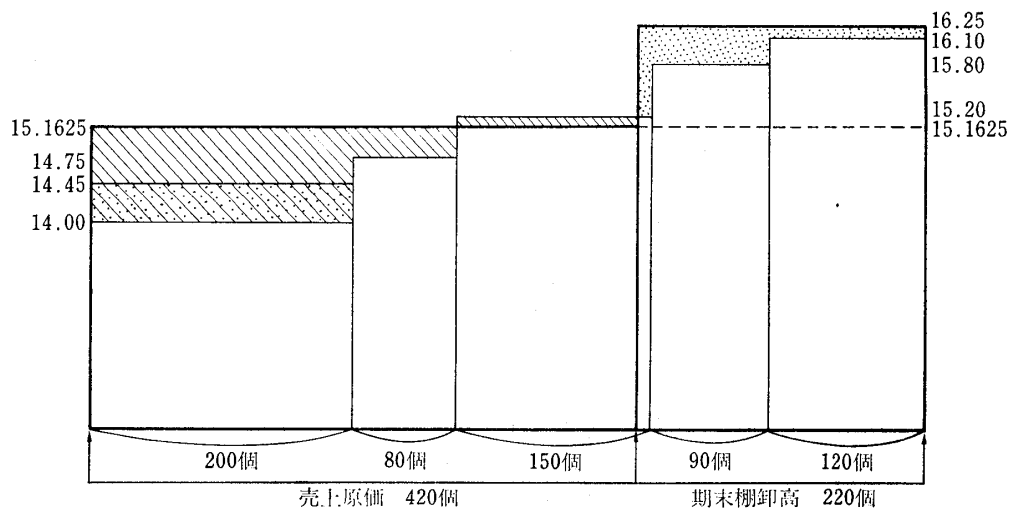


図 5

首の 200 個についてみると、斑点の部分は前期からの未実現原価節約の繰越であるから、当期の値上りにより実現可能原価節約は斜線の部分となる。また、期末の 220 個についてみると、実現可能原価計算節約は、太枠の部分を越える部分の斜線の部分である。

よって、算式で示せば次のとおり。

$$\text{期首分：} 200(17.45 - 17.45) = 60.00 \text{ドル}$$

$$\text{期末分：} 220(16.25 - 15.2563) = 218.61$$

$$\underline{\underline{278.61 \text{ドル}}}$$

次に、期首の未実現可能原価節約と実現可能原価節約の当期実現と期末未実現の関係を、図 3 によって明らかにしてみよう。ここで、斜線の部分は原価節約（期首未実現と当期実現可能発生）のうち、実現額を示す。また、斑点の部分は、期首・期末の未実現原価節約を表わす。

次に、エドワーズとベル方式を同じように図解してみよう。図 4 は、加算平均単価の算定と、実現可能原価節約の発生を示している。

太枠の部分は、当期の仕入原価総額を表わし、その加重平均単価は、15.4864 ドルとなる。また、縦線の部分は、太枠の部分の外と内で相殺される。斜線の部分は、実現可能原価節約（当期原価節約の発生額）を示している。

ここで、ラーゲイⅢ世とリビングストーン方式と、エドワーズとベル方式との違いをはっきりと理解できよう。すなわち、エドワーズとベルは、当期の実際仕入高の加重平均単価を求め、これを基礎に計算を展開するのである。これに対して、ラーゲイⅢ世とリビングストーン方式は、期首棚卸高も含めて加重平均単価を計算するのである。

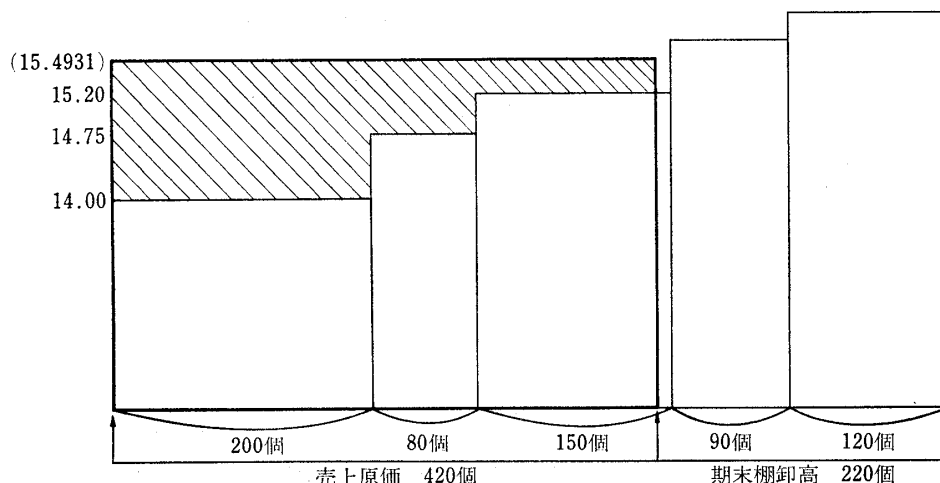


図 6

さて、エドワーズとベル方式に話を戻して、カレント・コスト売上原価と、原価節約の発生・実現・未実現の関係は図5のとおり。

3. サンディランズ方式

前記の設例を、サンディランズ報告書の方式によって、カレント・バリュー売上原価を求めると次のとおり¹³⁾。

- (1) 期首と期末の単純平均単価を求める。

$$\frac{14.45 + 16.25}{2} = 15.345 \text{ドル}$$

- (2) 期首と期末の棚卸高を、期中の平均価格水準に修正する。

$$\text{期首分} : 2,890 \times \frac{15.345}{14.45} = 3,069.00 \text{ドル}$$

$$\text{期末分} : 3,575 \times \frac{15.345}{16.25} = 3,375.90 \text{ドル}$$

- (3) 原価節約の実現額を求め、カレント・バリュー売上原価を求める。

	歴史的原価	カレント・バリュー
期首棚卸高	3,506	3,375.90
期末棚卸高	-2,800	-3,069.00
(A)	706	(B) 306.90

$$(A) - (B) = 706 - 306.90$$

13) Inflation Accounting Committee (Chairman : Sandilands), *op. cit.*, pp. 183-184.

14) これは、次のようにしても計算される。

C.C.売上原価 :

$$3,069 + 6,814 - 3,375.90 = 6,507.10 \quad (A)$$

$$\text{H.C.売上原価} : 2,800 + 6,814 - 3,506 = 6,108 \quad (B)$$

$$(A) - (B) = 399.10$$

$$= 399.10 \text{ドル}^{14)} \text{ (実現原価節約)}$$

よって、カレント・バリュー売上原価は、

$$6,108 + 399.10 = 6,507.10 \text{ と計算される。}$$

以上の数値の関係を図解すると、上の図6となる。

このサンディランズ方式は、期首と期末の未実現の原価節約について、また、当期の実現可能原価節約について何ら触れるところがない。また、カレント・バリュー売上原価は、期首と期末の棚卸高を期中平均単価の価格水準に修正して逆算するのであるが、この平均単価は、加重平均ではなく単純平均によって求められたものであることから、当然のことながら歪みを生ずることとなる。すなわち、カレント・バリュー売上原価6,507.10ドルを、販売個数420個で割ると、15.4931ドルという数値が得られる。しかし、この数値は、先の(1)で求めた平均単価15.345ドルと異なり、また、ラーゲイⅢ世やエドワーズ等の平均単価とも異なる。したがって、カレント・バリュー売上原価がどのような意味を持つかは、厳密にいて問題を残している。このサンディランズ方式は、手続は最も簡単であるが、理論的には展開が不十分である。

4. 私 案

ラーゲイⅢ世とリビングストーン方式と、エドワーズとベル方式の違いは、結局、期首棚卸高を加重平均単価に反映させるか否かという点であった。両者の方式について、さらに検討してみよう。まず、エドワーズとベル方式は、当期の実際仕入高について、加重平均単価を求め、これをカレント・コスト売上原価の算定に用いる。しかし、この場合、期首開始直後に仕入が行われた場合はよいが、本例のように、3/1に最初の

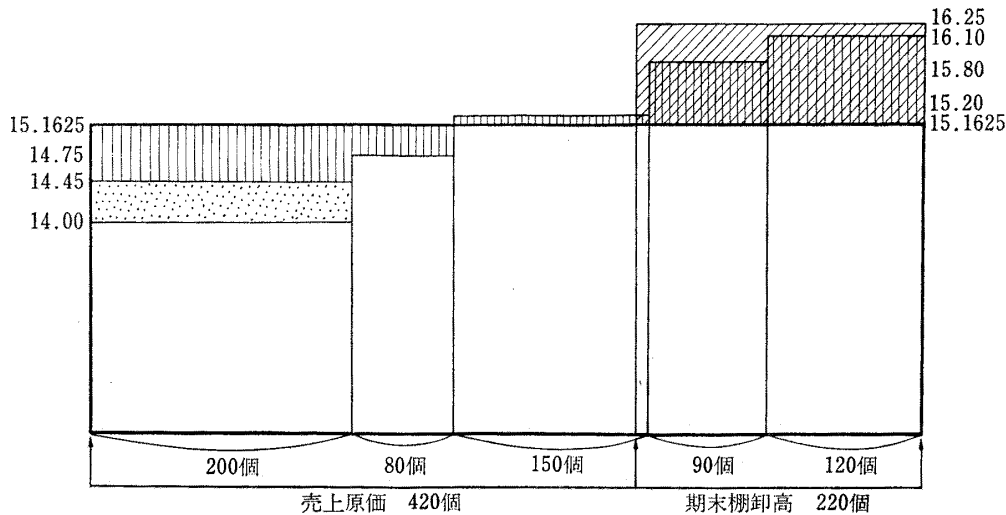


図 7

仕入が行われるような場合には問題が生ずる。エドワーズとベルも、「理論的にいえば、一単位が販売されるごとに、その時日にそのカレント・コストが得られるはずである。このカレント・コストの総計が材料費（本設例では売上原価——引用者注）のカレント・コストになるであろう」¹⁵⁾と述べているので、1月と2月の販売品について、これを3月以降の仕入品の加重平均単価を用いてそのカレント・コスト売上原価を算定することは、明らかに矛盾といえよう。

次に、ラーゲイ三世とリビングストーン方式は、期首棚卸高を加重平均単価の計算要素としている点では、一見すると、エドワーズとベル方式よりも合理的であると考えられるが、よく検討すると、期首の200個について、3/1の仕入単価14.75ドルで評価している点に問題を残すといえる。すなわち、期首に、カレント・コストが14.75ドルに値上りしたということであれば、この計算でよい。しかし、もともと、いつ値上りしたか不明であり、したがって、仕入時点で新しいカレント・コストを認識し、値上りを認識するという仮定に立つのであるから、このように期首部分を3/1の仕入単価で評価することは、やはり矛盾する。このことは、1月2月の販売品の売上原価を、3月のカレント・コストで計算することを意味するのである。

そこで、次のように考えるべきであろう。まず、当期に販売に充てえた商品の加重平均単価は、

$$\frac{200 \times 14.45 + 80 \times 14.75 + 150 \times 15.20 + 90 \times 15.80 + 120 \times 16.10}{200 + 80 + 150 + 90 + 120}$$

15) Edwards and Bell, *op. cit.*, p. 144, footnote 9.
伏見・藤森, 前掲訳編書, 121ページ, 注9.

$$= 15.1625 \text{ドル}$$

とすべきである。

ところで、期首商品は、期首のカレント・コスト額が、上記平均単価の計算要素となることから、期首商品について実現可能原価節約の発生はなく、期末商品についてのみ生ずることとなる。すなわち、

$$220 \text{個} \times (16.25 - 15.1625) = 239.25 \text{ドル}$$

また、当期のカレント・コスト売上原価と実現原価節約は次のとおり。

$$420 \text{個} \times 15.1625 - 6,108 = 260.25 \text{ドル}$$

$$[6,368.25]$$

なお、期末の未実現原価節約は69ドル。

以上の考え方ないし方式（私案Aとする）を図解すると、次のようになる（図7、図8）。

縦線の部分は太枠の部分（原価総額）の内と外で相殺される。

斑点の部分は未実現原価節約（期首・期末繰越）。
右上りの斜線の部分は実現可能原価節約（当期発生高）。

右下りの斜線の部分は当期実現原価節約。

ところで、エドワーズとベルの彼等自身の設例¹⁶⁾にしろ、本稿のラーゲイ三世とリビングストーンの設例にしろ、販売日と販売個数を何ら示していない。そこで、本設例について、例えば、3/1に200個、5/15に80個、8/29に140個を販売したという条件を設けてみよう。カレント・コストの上昇は、各仕入時点において認識されるものとする。

カレント・コスト売上原価は次のように計算される。

16) *Ibid.*, p. 141.

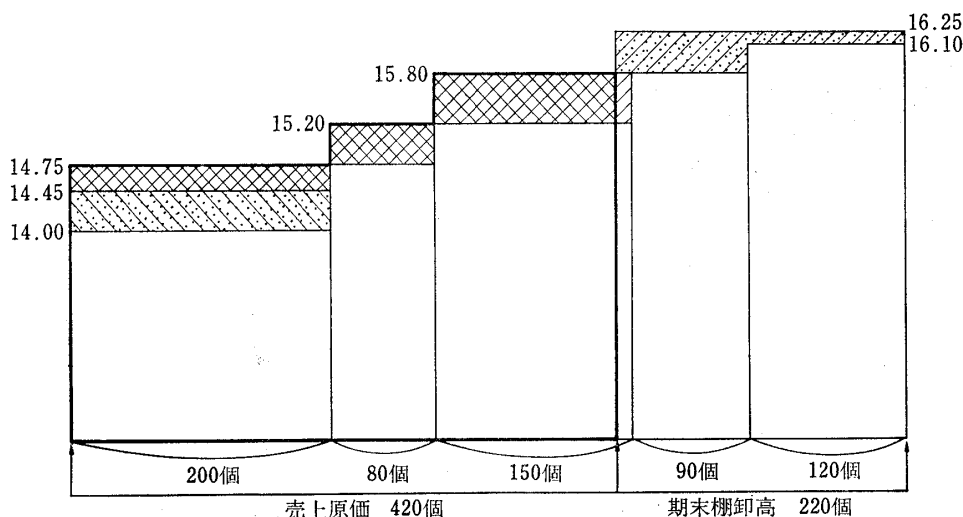


図 8

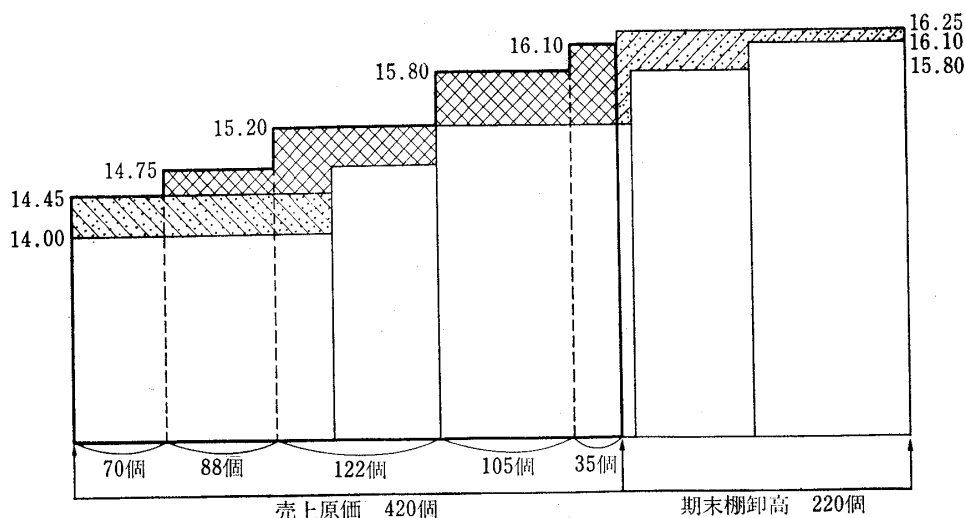


図 9

3/1 販売	200 × 14.75 = 2,950
5/15 販売	80 × 15.20 = 1,216
8/29 販売	140 × 15.80 = 2,212
カレント・コスト	440
売上原価	6,378

また、実現可能原価節約は、次のように計算される。

200 × (14.75 - 14.45) = 60	} 実現 (なお、この他に期首の90も実現)
80 × (15.20 - 14.75) = 36	
140 × (15.80 - 15.20) = 84	
10 × (15.80 - 15.20) = 6	} 期末未実現
100 × (16.10 - 15.80) = 30	
220 × (16.25 - 16.10) = 33	
249	

以上を図解すれば、上のとおり (図9)。

このように、販売日と販売数を設例に採り入れるな

らば、計算は簡単であるが、このような条件を何故設けないかといえは、売上は、期中を通じて、ほぼ平均的に発生すると考えるからに他ならない。すなわち、仕入は、ある一時点にまとめて行われるけれども、販売が平均的に生ずると考えるところに計算上の問題が生ずるのである。そこで、販売が、期中に平均的に発生し、かつ、カレント・コスト売上原価を販売日のカレント・コストとするという基本的な考え方を、できるだけ忠実に適用するとどうなるかを次に考えてみよう (私案B)。

販売個数は420個で、これを期間を通じて平均的に販売したと考えると、1ヶ月当り35個の販売となる。したがって、3/1の第1回仕入までの、1月と2月の販売品70個は、期首の200個、14.45ドルから払出されと考える。この70個のカレント・コスト売上原価

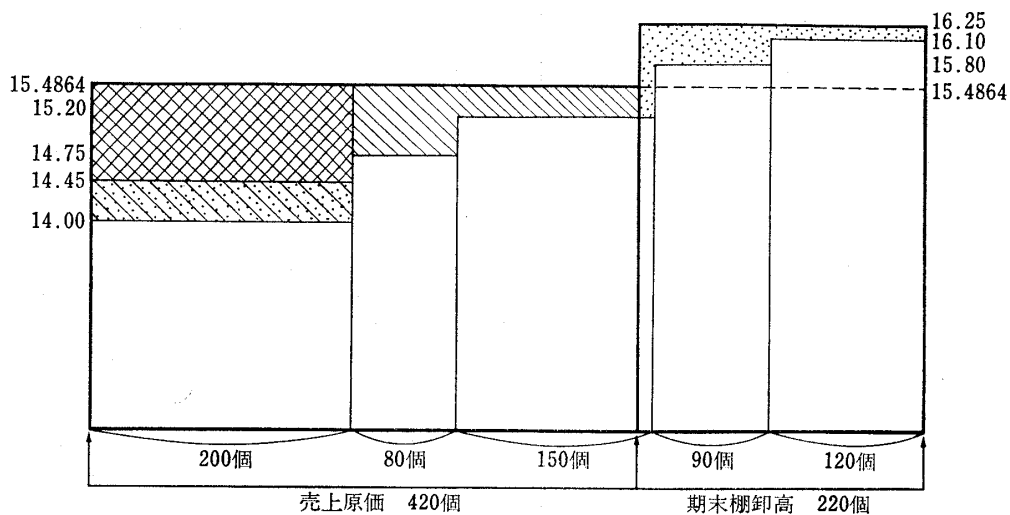


図 10

表 1

日付	取	引	個 数		販売時のカレン ト・コスト@	カレント・コ スト売上原価	実現可能 原価節約
1/1	繰	越	200		14.45		
1月	販	売	- 35	×	14.45	= 505.75	
2月	販	売	- 35	×	14.45	= 505.75	
			130	×	(14.75-14.45)		= 39
3/1	仕	入	80		(14.75)		
			210				
3月	販	売	- 35	×	14.75	= 516.25	
4月	販	売	- 35	×	14.75	= 516.25	
5月	販	売 (15日分)	- 18	×	14.75	= 265.50	
			122	×	(15.20-14.75)		= 54.9
5/15	仕	入	150		(15.20)		
			272				
5月	販	売 (15日分)	- 17	×	15.20	= 258.4	
6月	販	売	- 35	×	15.20	= 532	
7月	販	売	- 35	×	15.20	= 532	
8月	販	売	- 35	×	15.20	= 532	
			150	×	(15.80-15.20)		= 90
8/29	仕	入	90		(15.80)		
			240				
9月	販	売	- 35	×	15.80	= 553	
10月	販	売	- 35	×	15.80	= 553	
11月	販	売	- 35	×	15.80	= 553	
			135	×	(16.10-15.80)		= 40.5
12/1	仕	入	120	×	(16.10)		
			255				
12月	販	売	- 35	×	16.10	= 563.5	
			220	×	(16.25-16.10)		= 33
	合	計				6,386.4	257.4

表 2

	ラーゲイⅢ世と リビングストーン 方式	エドワーズと ベル方式	サンディランズ 方式	私案 A 方式	私案 B 方式
売 上 卸	12,000	12,000	12,000	12,000	12,000
歴史的原価：売上原価	6,108	6,108	6,108	6,108	6,108
売上原価評価修正	299.70	396.29	399.10	260.25	278.4
カレント・コスト売上原価	6,407.70	6,504.29	6,507.10	6,368.25	6,386.4
カレント操業利潤	5,592.3	5,495.71	5,492.90	5,631.75	5,613.6
実現可能原価節約	278.7	375.27	—	239.25	257.4
経 営 利 潤	5,871.0	5,870.98	—	5,871.0	5,871.0
(実 現 利 潤)	(5,892)	(5,892)		(5,892)	(5,892)

は、 $70 \times 14.45 = 1,011.50$ ドルと計算される。そして、2月末残高130個に、3/1の仕入80個が加算される。ここで、130個は新しいカレント・コスト14.75ドルで評価されることから、実現可能原価節約が $130 \times (14.75 - 14.45) = 39$ と計算される。以下、同様に毎月35個ずつ販売されるとして計算をまとめると次のようになる(表1)。

以上の関係を図解すれば、図10となる。

私案 A と B について整理しておく。私案 A について、ラーゲイⅢ世とリビングストーン方式のカレント・コスト売上原価算定を行うと次のようになる。

1/1 (期首)	$65.6\% \times 200 = 131 \times 14.45 = 1,892.95$ ドル
3/1 仕 入	$65.6\% \times 80 = 53 \times 14.75 = 781.75$
5/15 仕 入	$65.6\% \times 150 = 98 \times 15.20 = 1,489.60$
8/29 仕 入	$65.6\% \times 90 = 59 \times 15.80 = 932.20$
12/1 仕 入	$65.6\% \times 120 = 79 \times 16.10 = 1,271.90$
カレント・コスト 売上原価	420 6,368.40

すなわち、私案 A は、期首と各仕入に対して一定割合が払出されたと仮定していることになる。したがって、販売が、期中に平均的に行われず、各仕入高に比例するような形で行われるときは、この A 方式が適切ということになる。これに対し、一定の在庫政策のもとに、常に一定の商品が保管され、販売が期中に平均的に行われるときは、B方式がより適切ということになる。

さて、以上述べてきた各見解または方式をまとめる上での表2のとおり。

また、期首の貸借対照表を次のとおり仮定し、商品取引をすべて現金取引とすれば、期末の貸借対照はサンディランズ方式を除き、一致する。

期 首 貸 借 対 照 表

現 金	10,000	資 本 金	12,800
商 品	2,800	未実現原価節約	90
商品評価修正	90		
	12,890		12,890

期 末 貸 借 対 照 表

現 金	15,186	資 本 金	12,800
商 品	3,506	未実現原価節約	69
商品評価修正	69	実 現 利 潤	5,892
	18,761		18,761

以上、サンディランズ方式を除き、4つの方式は、最終的には一致する。すなわち、損益計算書上の実現利潤は当然のことながら、経営利潤も一致する。また期末貸借対照表は、すべて一致する。したがって、どの方式でも、結果が同じになる以上どれを採用してもよいと考えるべきではない。これらの一致は、複式簿記の技術的複式記入の結果といってよく、やはり、理論的に、より適切なカレント・コスト売上原価やカレント操業利潤はどの方式によって求められるかを検討する必要があるといえよう。

Ⅲ 勘 定 記 入

カレント・コスト会計の勘定記入について、以下検討しよう。まず、ラーゲイⅢ世とリビングストーン両教授は、次のような処理を示している¹⁷⁾。

17) Largay III and Livingstone, *op. cit.*, pp. 155-156.

修正仕訳

(1) (借) 棚卸資産評価修正	90.00
(2) (〃) 実現可能原価節約	21.00
(3) (〃) 売上原価評価修正	299.70
(4) (〃) 実現可能原価節約	278.70
未実現原価節約	21.00
(5) (借) 売上	12,000.00
(6) (〃) カレント操業利潤	5,592.30
実現原価節約	299.70
(7) (〃) 実現利益	5,892.00

(貸) 未実現原価節約	90.00
(〃) 棚卸資産評価修正	21.00
(〃) 実現可能原価節約	299.70
(〃) 実現原価節約	299.70
(貸) 売上原価	6,108.00
売上原価評価修正	299.70
カレント操業利潤	5,592.30
(〃) 実現利益	5,892.00
(〃) 留保(実現)利益	5,892.00

勘定への転記と締切

棚卸資産			
(A)	3,506.00	残 高	3,506.00
売上高			
(5)	12,000.00	(A)	12,000.00
売上原価評価修正			
(3)	299.70	(5)	299.70
実現原価節約			
(6)	299.70	(4)	299.70
実現利益			
(7)	5,892.00	(6)	5,892.00
留保(実現)利益			
残 高	5,892.00	(7)	5,892.00

売上原価			
(A)	6,108.00	(5)	6,108.00
棚卸資産評価修正			
(1)	90.00	(2)	21.00
	90.00	残 高	69.00
			90.00
実現可能原価節約			
(2)	21.00	(3)	299.70
(4)	278.70		
	299.70		299.70
未実現原価節約			
(4)	21.00	(1)	90.00
残 高	69.00		
	90.00		90.00
カレント操業利潤			
(6)	5,592.30	(5)	5,592.30

(A)：歴史的原価による期末数値

次に、エドワーズとベルの勘定記入に従うと次のようになる¹⁸⁾。

修正仕訳

(1) (借) 棚卸資産評価修正	278.70	(貸) 実現可能原価節約	278.70
(2) (〃) 売上原価	2,800.00	(〃) 棚卸資産	2,800.00
(3) (〃) 売上原価	150.00	(〃) 棚卸資産評価修正	150.00
(4) (〃) 売上原価	6,814.00	(〃) 仕入	6,814.00
(5) (〃) 棚卸資産	3,506.00	(〃) 売上原価	3,506.00
(6) (〃) 売上原価	149.61	(〃) 棚卸資産評価修正	149.61

(これは、期末商品の歴史的原価3,506を、平均原価〔220×15.2563=3,356.39〕に修正するための仕訳)

(7) (借) 売 上	12,000.00	(貸) カレント操業利潤	12,000.00
(8) (〃) カレント操業利潤	6,407.61	(〃) 売 上 原 価	6,407.61
(9) (〃) 実現可能原価節約	278.70	(〃) 未実現原価節約	278.70
(10) (〃) 未実現原価節約	299.70	(〃) 実 現 原 価 節 約	299.70
(11) (〃) カレント操業利潤	5,592.30	(〃) 実 現 利 益	5,892.00
実現原価節約	299.70		

勘定への転記

カレント・コスト売上原価と原価節約に関する勘定についてのみ示す。締切りも省略する。

棚 卸 資 産		未実現原価節約	
(A)	2,800.00	(9)	299.70
(5)	3,506.00	期 首	90.00
		(8)	278.70
棚卸資産評価修正		実現可能原価節約	
期 首	90.00	(8)	278.70
(1)	278.70	(1)	278.70
仕 入		実 現 原 価 節 約	
(A)	6,814.00	(9)	299.70
売 上 原 価			
(2)	2,800.00		
(3)	150.00		
(4)	6,814.00		
(6)	149.61		

さて、ラーゲイ三世とリビングストーンとエドワーズとベルの処理を比較する。前者の処理は売上原価勘定を設けるのに対し、後者は仕入勘定で売上原価を算定する。さらに、カレント・コスト売上原価の算定に当って、前者は、売上原価評価修正勘定を設け、売上原価勘定は、歴史的な原価の数値を示す。これに対し、後者は、仕入勘定ですべてを処理し、カレント・コスト売上原価を算定する。そのことが一因とも考えられるが、エドワーズとベルの勘定処理の方が難しいといえよう。

修正仕訳

(1) (借) 売上原価評価修正	90.00	(貸) 棚卸資産評価修正	90.00
(2) (〃) 売上原価評価修正	278.70	(〃) 実現可能原価節約	278.70
(3) (〃) 棚卸資産評価修正	69.00	(〃) 売上原価評価修正	69.00
(4) (〃) 実現可能原価節約	278.70	(〃) 未実現原価節約	278.70
(5) (〃) 未実現原価節約	299.70	(〃) 実 現 原 価 節 約	299.70

勘定への転記

棚 卸 資 産		未実現原価節約	
(A)	3,506.00	(5)	299.70
		期 首	90.00
		(4)	278.70

18) Edwards and Bell, *op. cit.*, pp. 149-152. 伏見・藤森, 前掲訳編書, 124-127ページ。

ところで、ラーゲイ三世とリビングストーンの処理とエドワーズとベルの処理は、ともに、もう少し整理できるように思われる。すなわち、棚卸資産評価修正は、もともと歴史的な原価の修正を意味するのであるから、これを使って、カレント・コスト売上原価を算定すれば、簡単にしかも明快にその意味が理解されるはずである。そして、原価節約の発生・実現・未実現は、棚卸評価修正と切り離して処理すべきであると思われる。以上の点を考慮して、修正仕訳についての私見を示せば次のようになる。

棚卸資産評価修正			
期	首	90.00	(1) 90.00
(3)		69.00	
売上原価			
(A)		6,108.00	
売上原価修正			
(1)		90.00	(3) 69.00
(2)		278.70	

IV 結 び

本稿では、カレント・コスト会計における棚卸資産取引について、特にカレント・コスト売上原価の算定を中心に、諸見解を比較検討した。

エドワーズとベル方式は、期中の実際仕入高の加重平均単価によってカレント・コスト売上原価を求める。また、ラーゲイⅢ世とリビングストーン方式は、期首の棚卸高と当期実際仕入高の加重平均を求めるが、期首を第1回目の仕入単価で再評価したうえで加重平均単価を求める。

両見解ともに、第1回目の仕入までカレント・コストの値上りがなく、その間に商品が販売された場合、

実現可能原価節約			
(4)	278.70	(2)	278.70
実現原価節約			
		(5)	299.70

この商品のカレント・コストは当然期首のカレント・コストでなければならない点を見逃すもので、問題がある。よって、私案を示した。

諸見解は、どれによっても、最終的な実現利潤や経営利潤が同じものとなった。最終的な利益が同じとなるからといって、どの方式でもよいとすべきではない。インフレーション（厳密にはデフレーションも含む、価格変動）の影響を除いた、当期の真の経常的経営業績を示すカレント操業利潤が違ってくるからである。

なお、本稿では、FIFO のみを採用したが、平均法や LIFO を採用する場合についても検討が必要であり、今後の課題としたい。